

Paweł Romaniuk
Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

WPŁYW PROCEDUR I DZIAŁAŃ AUDYTOWYCH NA SPOSÓB ZARZĄDZANIA W JEDNOSTKACH SAMORZĄDU TERYTORYALNEGO

Abstract

The impact of procedures and audit activities on the management of local government units

In today's local government territorial function of specific rules and processes that serve to achieve specific objectives and results. But the very existence and functioning of the operating principles and processes does not guarantee the full success of the government, if they are not accompanied by appropriate mechanisms for internal audit. Internal audit is an activity independent, objective assurance and advisory, which aims to add value and improve the organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives by systematically and disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control and corporate governance. Internal audit is primarily a tool to help managers of the unit, giving the possibility of efficient and effective management of all processes. Internal audit is also an instrument to support the majority decision-making processes undertaken by managers, through careful management of all resources held by the entity.

Keywords: management, public administration, local government, internal audit

Streszczenie

Samorządy terytorialne realizują ustawowe zadania, zmierzając do osiągnięcia zamierzonych celów i wyników. Samo istnienie i funkcjonowanie wyznaczonych zasad działania i procesów nie zagwarantuje pełnego sukcesu danego samorządu, jeśli nie będą im towarzyszyć odpowiednio wspierające je mechanizmy. Pomocnym narzędziem wspierającym kierowników jednostek samorządu terytorialnego w sprawnym i skutecznym zarządzaniu wszystkimi procesami – jest komórka audytu wewnętrznego. Audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną, obiektywnie zapewniającą i doradcą, której celem jest przysporzenie wartości dodanej i usprawnienie działalności operacyjnej przez dostarczenie określonej informacji zarządzającym daną organizacją. W artykule zaprezentowano działania procedur audytu wewnętrznego na sposób zarządzania w samorządzie terytorialnym.

Słowa kluczowe: zarządzanie, publiczne zarządzanie, samorząd terytorialny, audyt wewnętrzny

Wstęp

Wszystkie jednostki samorządu terytorialnego (JST) dążą do realizacji wyznaczonych celów. Cele te bywają często różnie zdefiniowane. Wyrażają się one przede wszystkim w dążeniu do pełnej zgodności podejmowanych działań z przepisami prawa (zasada legalności) oraz zagwarantowaniu, że taka polityka finansowa jest realizowana w sposób rzetelny oraz przejrzysty. Pomocnym narzędziem do osiągania powyższych celów jest odpowiednio skonstruowany system kontroli wewnętrznej (nazywany obecnie systemem kontroli zarządczej) oraz system funkcjonowania audytu wewnętrznego wspartego odpowiednimi procedurami [Winiarska, 2005: 43–65]. Przeprowadzona analiza – przez uczestniczenie i obserwację procesów zachodzących w administracji samorządowej – wykazała, że system kontroli wewnętrznej oraz system audytu wewnętrznego nie może prawidłowo funkcjonować bez właściwie przygotowanych procedur oraz odpowiednio wyszkolonej i zmotywowanej kadry. To przede wszystkim ludzie stanowią o skuteczności wszelkich systemów ochronnych w jednostce, wyznaczaniu celów oraz wskazaniu sposobu ich osiągnięcia. W sytuacjach zagrożeń związanych z trudnością realizacji wskazanych celów w nieustannie zmieniających się uwarunkowaniach organizacyjnych oraz prawnych trzeba natomiast systematycznie dokonywać oceny systemu kontroli zarządczej będącej nowym wyzwaniem dla jednostek sektora finansów publicznych. Należy także szybko wprowadzać działania zaradcze oraz nauczyć się wprowadzania nowych, innowacyjnych rozwiązań, które pomogą samorządom zrealizować wyznaczone cele i dadzą kierownikom jednostek zapewnienie, że wszystkie wdrożone procesy są niezagrożone i realizowane zgodnie z przyjętymi harmonogramami.

Zarządzanie publiczne w jednostkach samorządu terytorialnego

Analiza wpływu regulacji procedur audytowych na zarządzanie w samorządach terytorialnych wymaga nowego spojrzenia na specyfikę zarządzania w jednostkach sektora finansów publicznych. Punktem wyjścia jest tutaj pojęcie zarządzania.

Peter Drucker zwrócił szczególną uwagę, że termin „zarządzanie”, oznaczający realizowanie pewnych procesów, istnieje od dawna. Warto mieć także świadomość, że właśnie w sferze publicznej zarządzanie jest najbardziej potrzebne [Drucker, 2000: 114–120]. Na efektywne zarządzanie organizacją – szczególnie samorządem terytorialnym – składają się wybrane czynniki, które stanowią o sile samorządu:

- dwupoziomowe relacje z otoczeniem,
- władza jako podmiot kierowania i zarządzania,
- wielopłaszczyznowe strategie poparte właściwą strukturą organizacyjną,

- nowoczesny model sterowania jednostką oraz odpowiedni styl zarządzania,
- monitoring wyników oraz wskaźniki realizacji celów [Noworól, 2003: 53–54].

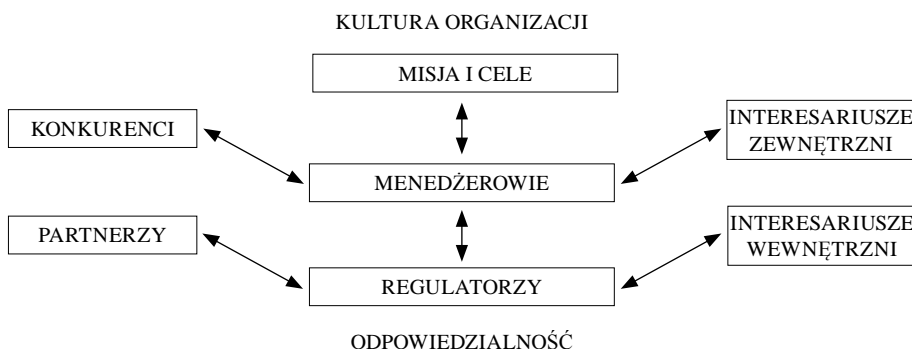
Dużą rolę odgrywa tutaj samo zarządzanie publiczne, czyli zarządzanie procesami świadczenia przede wszystkim usług publicznych, które zaspokajają potrzeby społeczne niezależnie od sposobu, w jaki to czynią. Według Barbary Kożuch z zarządzaniem publicznym mamy do czynienia

[...] bez względu na to, czy organizacje publiczne zaspokajają potrzeby publiczne bezpośrednio, wytwarzając dobra i usługi, czy też pośrednio poprzez różne rozwiązania instytucjonalne, np. subsydiowanie przedsiębiorstw prywatnych czy organizacji pozarządowych, które mogą być bezpośrednim świadczeniodawcą usług publicznych [Kožuch, 2003: 31].

Co ważne, zarządzanie publiczne najczęściej obejmuje działania decyzyjne. Są one ukierunkowane na skuteczne wykorzystanie wszystkich posiadanych zasobów w celu sprawnego zaspokajania zbiorowych potrzeb mieszkańców za pomocą świadczenia usług, które są powszechnie dostępne.

Koncepcję zarządzania jednostką stanowi określony sposób wykorzystania wszystkich posiadanych zasobów dla osiągnięcia wyznaczonych celów. Dużą rolę w stosunku do zarządzania publicznego odgrywa właściwe koordynowanie wszystkich działań. Współcześnie występujący w organizacjach proces zarządzania publicznego skierowany jest przede wszystkim na systematyczne wykonywanie zadań organizacji uwzględniające cztery podstawowe funkcje zarządzania, do których można zaliczyć planowanie, organizowanie, przewodzenie (kierowanie ludźmi) oraz kontrolowanie.

Gospodarcze, polityczne i społeczne funkcjonowanie instytucji publicznych wyznaczają także ich misje. Zawierają one w swojej treści cel główny, który jest wyznacznikiem i podstawą do celów szczegółowych w nieustannym procesie podejmowania decyzji na wszystkich szczeblach zarządzania. Misje i cele samorządów terytorialnych odzwierciedlają ich wzajemne reakcje z otoczeniem [Farnham, Horton, 1996: 29].



Wykres 1. Interakcje organizacji publicznych

Źródło: [Farnham, Horton, 1996: 29].

We wszystkich demokratycznych społeczeństwach ukierunkowanych na funkcjonowanie samorządu terytorialnego główne cele zarządzania i sprawowania władzy publicznej obejmują trzy fundamentalne grupy:

- 1) cele o charakterze społecznym i politycznym – ukierunkowane na zaspokojenie potrzeb swoich mieszkańców,
- 2) cele środowiskowe – obejmujące gospodarowanie przestrzenią, to znaczy zarządzanie środowiskiem naturalnym i kulturowym samorządów terytorialnych (jest to ważny czynnik integracji samorządowej),
- 3) cele gospodarcze – wyznaczające poziom funkcjonowania trzech poziomów samorządu terytorialnego (warunkujące funkcjonowanie gmin, powiatów i województw) [Noworól, 2006: 70].

Wyznaczenie celów samorządów terytorialnych najczęściej odbywa się przez przygotowanie właściwych strategii rozwoju. W ten proces powinna być włączona społeczność lokalna, która funkcjonuje na obszarze danej jednostki terytorialnej. Większość osób zarządzających instytucjami publicznymi musi podolać realizacji trudnych zadań, które są formułowane w różny sposób przez różnych interesariuszy. Oczywiście inaczej proces ten przebiega w przypadku przedsiębiorstw, które stawiają sobie za cel osiąganie zysku. Jest to jednoznaczny miernik ich sukcesów lub porażek [Boyne, 2002: 46].

Cele instytucji publicznych, w tym samorządów terytorialnych, są bardzo często złożone, rozbudowane w swojej treści, czasem nawet trudne do realizacji i osiągnięcia, gdyż uwarunkowane poniższymi czynnikami:

- podporządkowane są wspieraniu koalicji politycznych;
- sformułowane są zbyt ogólnikowo;
- sformułowane są nieprecyzyjnie lub mało zrozumiałe, aby umożliwić unikanie głównej odpowiedzialności za trudności w ich realizacji.

Obszar zarządzania publicznego można ujednolicić ze względu na zbiorowy charakter potrzeb społecznych (dotyczy to różnych aspektów życia społecznego i gospodarczego) oraz ze względu na odpowiedni poziom zarządzania. Dlatego też można wymienić kilka dziedzin zarządzania publicznego, które koncentrują się wokół funkcjonowania instytucji publicznych, w szczególności jednostek samorządu terytorialnego:

- zarządzanie sferą administracji publicznej wszystkich trzech szczebli: gminnego, powiatowego i wojewódzkiego;
- zarządzanie sferą gospodarczą, uwzględniającą ważny aspekt funkcjonowania samorządów – zarządzania finansami publicznymi;
- zarządzanie obszarem bezpieczeństwa publicznego, który obejmuje swym zasięgiem przestrzeganie prawa, ochronę porządku publicznego oraz zapewnienie bezpieczeństwa publicznego;
- zarządzanie zdrowiem publicznym;
- zarządzanie edukacją i kulturą;
- zarządzanie organizacjami szczebla podstawowego, tj. mikrozarządzanie;
- zarządzanie w skali całej gospodarki narodowej, tj. makrozarządzanie;
- zarządzanie międzynarodowymi organizacjami publicznymi [Kozuch, 2004: 60].

Istotną rolę w sferze zarządzania publicznego odgrywają ludzkie potrzeby, które są realizowane za pośrednictwem różnych dóbr i usług. Według Barbary Kożuch to właśnie

[...] pojęcie usług publicznych definiuje czynności związane z działalnością mieszkańców danej społeczności, ale także różnego rodzaju działania rządu i samorządów, prowadzące do tworzenia warunków do rozwoju sektora prywatnego i społecznego [2004: 71].

Głównym kryterium, wskazującym, czy dane działanie można zakwalifikować jako usługę publiczną, jest służeńie interesowi publicznemu, czyli służeńie mieszkańcom. Usługi publiczne to także takie usługi, w których przynajmniej jeden jego element ma charakter czysto publiczny. Za przykład można tutaj wskazać własność środków świadczonych usług, charakter zarządzania lub charakter zatrudniania.

Powyższe uwagi wskazują, że zarządzanie publiczne, w szczególności zarządzanie jednostkami samorządu terytorialnego, stanowi istotny element rozwoju samorządności przez wyznaczenie realnych celów i ich realizacji. Zarządzanie samorządami terytorialnymi wymaga także odpowiedniej wiedzy osób odpowiedzialnych za kierowanie wszystkimi procesami w jednostce, z zaangażowaniem w procesy decyzyjne pracowników, z wykorzystaniem audytu wewnętrznego.

System kontroli wewnętrznej a audyt wewnętrzny

Pojęcie systemu kontroli wewnętrznej w samorządzie terytorialnym jest chyba najważniejsze dla całej praktyki funkcjonowania audytu wewnętrznego. Dotyczy ono zresztą nie tylko środowisk informatycznych czy proceduralnych, lecz także wszelkich procesów realizowanych w instytucjach administracji publicznej. Obecnie coraz rzadziej używa się pojęcia systemu kontroli wewnętrznej. To jednak ten system jest powszechnie stosowanym sposobem dla zapewnienia należytej dbałości o właściwy przebieg procesów i ochronę interesów jednostek samorządu terytorialnego. Szczególnie ze względu na to, że koncepcja systemu kontroli wewnętrznej w instytucjach publicznych, w szczególności w jednostkach samorządu terytorialnego, ma fundamentalne znaczenie dla wskazania miejsca oraz roli, jaką odgrywa audyt w organizacji. Jest to zagadnienie, które bezwzględnie musi poprzedzić dalsze rozważania techniczne oraz warsztatowe związane z miejscem audytu we współczesnym organie administracji publicznej.

Istota systemu kontroli wewnętrznej w samorządzie terytorialnym nie jest koncepcją nową, gdzie sam system kontroli, w bardziej lub mniej sformalizowany sposób, funkcjonuje we wszystkich instytucjach, przyjmując różne nazwy. Najprościej ujmując, system kontroli wewnętrznej to zbiór wszystkich działań i środków, które stosuje się, by czynności realizowane w organizacji wykonywane były zgodnie z interesem jednostki. Na system kontroli w samorządach czy innych jednostkach sektora finansów publicznych składają się przede wszystkim elementy, których występowanie stało się czymś oczywistym i koniecznym:

- wewnętrzne i zewnętrzne zarządzenia, instrukcje i procedury przyjęte przez kierownictwo jednostki,
- upoważnienia, delegacje uprawnień, formalne zastępstwa za nieobecnych pracowników itp.,
- sformalizowane i odpowiednio przechowywane zakresy czynności pracowników, ich główne zadania i obowiązki,
- formalne ograniczenia uprawnień występujące w sytuacji podejmowania strategicznych dla jednostki decyzji,
- procedury zakazów wstępu i ograniczenia dostępu do pomieszczeń, w których przechowywane są dane osobowe czy inne oznaczone określoną klauzulą tajności dokumenty,
- hierarchiczna struktura organizacyjna jednostki, przyjęcie właściwego regulaminu funkcjonowania danej jednostki,
- procedury autoryzacji transakcji [Jędrzejewski, Nowicki, 1995: 32–56].

Korzystanie z powyższych oraz wielu innych niewskazanych środków sprawia, że to, co dzieje się w każdej jednostce, nie powinno być działaniem bez jakiegokolwiek koordynacji czy kontroli. Takie działania powinny stanowić w organizacji sformalizowane i uporządkowane procedury zachowań ze wskazaniem katalogu powinności i obowiązków. Wszystkie wspomniane środki tworzą spójny systemem kontroli wewnętrznej, który wspiera system działania audytu w jednostce. Środki natomiast, z których złożony jest system kontroli, nazywane bywają mechanizmem kontrolnym.

We właściwie funkcjonującym systemie kontroli wewnętrznej, który wspomaga działania audytu w jednostce, muszą funkcjonować poniższe środki ochronne:

- mechanizmy zapobiegające problemom i błędom,
- mechanizmy wykrywające i raportujące problemy,
- mechanizmy korygujące wykryte błędy i minimalizujące ich skutki.

Mechanizmy te niejednokrotnie nazywane są odpowiednio mechanizmami prewencyjnymi, detekcyjnymi i korekcyjnymi. Choć powszechnie uważa się, że zapobieganie zagrożeniom to działanie o największej efektywności, trudno jednak sobie wyobrazić dobrze działający system zarządzania jednostką bez rozwiązań wykrywających błędy i minimalizujących ich skutki [Jagielski, 2006: 47–73].

Sprawne mechanizmy kontroli wewnętrznej nauczyły jednostki, jak skutecznie wykorzystywać przyjęte procedury kontroli oraz jak z nich umiejętnie korzystać. Nauczyły je także, w jaki sposób wprowadzać zmiany prawne związane z pojawieniem się w polskim ustawodawstwie – pojęcia i znaczenia audytu oraz procedur jego funkcjonowania. Tak rozumiana istota kontroli wewnętrznej w organizacji wspierana jest systemem audytu wewnętrznego, którego głównym celem jest wspieranie kierownictwa jednostki w podejmowaniu decyzji opartych w dużej mierze na otrzymanym przez audyt wewnętrzny zapewnieniu, że wszystkie procesy i zjawiska w jednostce realizowane są zgodnie z prawem.

Znaczenie i charakterystyka audytu

Audyt wewnętrzny jest narzędziem, które wspomaga kierownictwo jednostki w procesie jej zarządzania. Zgodnie z art. 272 ust. 1 ustawy o finansach publicznych audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Ocena ta dotyczy przede wszystkim adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce samorządu terytorialnego.

Ustawodawca wyznaczył kilka ważnych instytucji, w których obowiązek przeprowadzania audytu wewnętrznego jest obligatoryjny. Do tych jednostek należy Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, ministerstwa, urzędy wojewódzkie, izby celne, izby skarbowe, Zakład Ubezpieczeń Społecznych, Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego czy Narodowy Fundusz Zdrowia. Audyt wewnętrzny prowadzi się także w gminach, jeżeli kwota ujętych w planie finansowym jednostki budżetowej dochodów lub kwota wydatków przekroczyła wysokość 40 tysięcy zł (ustawa o finansach publicznych).

W jednostkach samorządu terytorialnego zadania audytowe realizują audytorzy wewnętrzni zatrudnieni w jednostce albo usługodawcy niezatrudnieni w samorządzie, zwani usługodawcami. Ustawodawca wskazał w art. 276 ustawy o finansach publicznych, że w samorządzie terytorialnym zadania przypisane kierownikowi jednostki związane z audytem wewnętrznym wykonują odpowiednio: wójt, burmistrz, prezydent miasta, przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego (ustawa o finansach publicznych). Kierownik komórki audytu wewnętrznego podlega bezpośrednio kierownikowi jednostki. Audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce samorządu terytorialnego lub usługodawca – nie będąc zatrudnionym w samorządzie, ale wykonując na jego rzecz zadania audytowe – ma prawo wstępu do pomieszczeń jednostki oraz wglądu do wszelkich dokumentów, informacji i danych oraz do innych materiałów związanych z funkcjonowaniem jednostki, w tym utrwalonych na elektronicznych nośnikach danych, jak również do sporządzania ich kopii, odpisów, wyciągów, zestawień lub wydruków, z zachowaniem przepisów o tajemnicy ustawowo chronionej. Pracownicy jednostki są obowiązani udzielać informacji i wyjaśnień, a także sporządzać i potwierdzać kopie, odpisy, wyciągi lub zestawienia [Czerwiński, Grocholski, 2003: 113–145].

Zasada profesjonalizmu najczęściej jest realizowana przez zatrudnienie osób, które są odpowiednio przygotowane do pełnienia w jednostce funkcji audytora. Zgodnie z art. 286 ust. 1 ustawy o finansach publicznych audytorem wewnętrznym zatrudnionym w gminie może być osoba, która:

- 1) ma obywatelstwo państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub innego państwa, którego obywatelom, na podstawie umów międzynarodowych lub przepisów prawa wspólnotowego, przysługuje prawo podjęcia zatrudnienia na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;

- 2) ma pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta z pełni praw publicznych;
- 3) nie była karana za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe;
- 4) posiada wyższe wykształcenie;
- 5) posiada następujące kwalifikacje do przeprowadzania audytu wewnętrznego:
 - a) jeden z certyfikatów: Certified Internal Auditor (CIA), Certified Government Auditing Professional (CGAP), Certified Information Systems Auditor (CISA), Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), Certified Fraud Examiner (CFE), Certification in Control Self Assessment (CCSA), Certified Financial Services Auditor (CFSA) lub Chartered Financial Analyst (CFA), lub
 - b) złożyła, w latach 2003–2006, z wynikiem pozytywnym, egzamin na audytora wewnętrznego przed Komisją Egzaminacyjną powołaną przez Ministra Finansów, lub
 - c) uprawnienia biegłego rewidenta, lub
 - d) dwuletnią praktykę w zakresie audytu wewnętrznego i legitymuje się dyplomem ukończenia studiów podyplomowych w zakresie audytu wewnętrznego, wydanym przez jednostkę organizacyjną, która w dniu wydania dyplomu była uprawniona, zgodnie z odrębnymi ustawami, do nadawania stopnia naukowego doktora nauk ekonomicznych lub prawnych.

Audyt wewnętrzny przeprowadza się w jednostkach samorządu terytorialnego na podstawie rocznego planu audytu wewnętrznego, zwanego dalej planem audytu. Roczny plan audytu przygotowany jest na podstawie analizy ryzyka, która określa zadania do zrealizowania w danym roku budżetowym. Obejmuje ono te zadania, gdzie prawdopodobieństwo wystąpienia zagrożenia dla jednostki jest największe. W uzasadnionych przypadkach audyt wewnętrzny w jednostce może zostać przeprowadzony poza planem audytu. Następuje to w sytuacjach, kiedy takiego zadania – z racji ważnych przesłanek – domaga się kierownik jednostki, uznając przeprowadzenie dodatkowych czynności audytowych za zasadne. Do końca roku budżetowego kierownik komórki audytu wewnętrznego w porozumieniu z kierownikiem jednostki przygotowuje na podstawie analizy ryzyka plan audytu na następny rok (ustawa o finansach publicznych). Kierownik komórki audytu wewnętrznego, przeprowadzając analizę ryzyka, bierze pod uwagę w szczególności zadania wynikające z planu działalności, a także wytyczne ministra kierującego działem, komitetu audytu oraz szczegółowe wytyczne Ministra Finansów. Do końca stycznia każdego roku kierownik komórki audytu wewnętrznego sporządza sprawozdanie z wykonania planu audytu za rok poprzedni (ustawa o finansach publicznych).

Wpływ procedur audytowych na zarządzanie JST

Standardy audytu wewnętrznego w samorządzie terytorialnym (komunikat Ministra Finansów w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych) określone są w swojej treści przez Międzynarodowe

Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego opracowane przez The Institute of Internal Auditors. Zgodnie ze standardami audyt wewnętrzny swoimi działaniami powinien wspierać kierownika jednostki, ułatwiać mu zarządzanie jednostką oraz eliminować zagrożenia i nieprawidłowości w funkcjonowaniu całej organizacji. Działania audytu wewnętrznego muszą bezwzględnie opierać się na kilku ważnych zasadach, tj. sprawności, skuteczności działań czy legalności podejmowanych decyzji (opierając się na wpływie audytu na wykrywanie oszustw w organizacji). Audyt wewnętrzny wykorzystywany do zarządzania jednostką skupiony jest najczęściej w swoich działaniach na dokonanie oceny pod kątem finansowym, operacyjnym oraz informatycznym.

Odpowiednio przygotowane procedury audytowe dla jednostek samorządu terytorialnego odgrywają fundamentalną rolę w prawidłowej kontroli wszystkich procesów, które w instytucjach publicznych są realizowane. Kierownicy jednostek, w których są wykonywane zadania audytowe, mają świadomość, że większość strategicznych procesów w jednostce jest poddawana ciągłemu monitoringowi, ocenie i kontroli przez komórki audytu wewnętrznego.

Jednostki samorządu terytorialnego, które mają obowiązek realizacji zadań audytowych, oraz takie, które zdecydowały, że będą przeprowadzały takie czynności bez jego obligatoryjnego charakteru, przyjęły w swoich jednostkach stosowne dokumenty. Najczęstszą formą sformalizowania działań audytowych w samorządach stały się przyjęte przez organy stanowiące i kontrolne odpowiednie procedury audytu wewnętrznego. Wspierają one kierowników jednostek w sprawnej i skutecznej realizacji wyznaczonych zadań i celów.

Procedury audytu wewnętrznego powinny wyznaczać w swojej treści prawne podstawy funkcjonowania audytu wewnętrznego, cele audytu wewnętrznego oraz główne zasady etyki zawodowej. W takich procedurach należy ponadto wskazać sposób zarządzania komórką audytu wewnętrznego, planowanie czynności audytowych z uwzględnieniem identyfikacji obszarów ryzyka, analizy ryzyka, a także stworzenie na tej podstawie rocznego planu audytu. Ważnym elementem procedur audytowych w samorządzie terytorialnym odgrywa tryb i sposób przeprowadzania audytu wewnętrznego oraz tryb sporządzania sprawozdań i dokumentowania wyników z pracy audytowych. Duży nacisk powinno się także kłaść na sposób monitorowania wykonywanych zaleceń. Często praktyką w takich sytuacjach jest przeprowadzanie tak zwanych czynności sprawdzających, mających ocenić stan wprowadzania zaleceń i uwag zawartych w sprawozdaniach audytowych.

Głównymi celami przygotowania procedur audytowych w jednostce samorządu terytorialnego są: ułatwienie zarządzania zespołem audytowym oraz wyznaczenie określonej standaryzacji pracy komórki audytu wewnętrznego. Tę standaryzację określają wspomniane Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego. Dodatkowo, przy wykonywaniu zadań audytowych, zatrudnieni w jednostce audytorzy lub niezatrudnieni w jednostce „usługodawcy” zobowiązani są do rzetelnego i prawidłowego postępowania, które jest zgodne z kodeksem etyki audytora wewnętrznego (*Kodeks etyki audytora wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*). Zgodnie z zapisami kodeksu audytor wewnętrzny powinien przestrzegać następujących zasad:

- uczciwości,
- obiektywizmu,
- poufności,
- profesjonalizmu,
- postępowania w sposób sprzyjający umacnianiu zawodowej współpracy i dobrych stosunków z innymi audytorami,
- unikania konfliktu interesów.

W przypadku jednak kiedy audytor wewnętrzny, pełniąc swoją funkcję, jest jednocześnie pracownikiem danego urzędu (jednostki sektora finansów publicznych), w swoich działaniach musi przestrzegać wszystkich zasad zawartych w kodeksie etyki audytora wewnętrznego. Musi być ponadto niezależny w swojej ocenie, odporny na próby nacisku w audytowanych obszarach oraz profesjonalny w swoich osądach i ocenach, podnosząc nieustannie swoją wiedzę oraz dostosowując umiejętności do coraz bardziej zmieniającego się otoczenia organizacyjnego.

Przestrzeganie przez audytorów lub niezatrudnionych w jednostce usługodawców tych wszystkich zasad daje kierownikom jednostek zapewnienie, że czynności audytowe realizowane są na najwyższym poziomie jakości i rzetelności. To z kolei powoduje, że rodzi się zaufanie kierowników jednostek do osób wykonujących zadania audytowe. Aby tak się jednak stało, trzeba na bieżąco aktualizować procedury audytu wewnętrznego, które powinny być dostosowane do potrzeb jednostki, jej specyfiki oraz głównych jej problemów. Zarządzający samorządami terytorialnymi, posiadający wiedzę z zakresu funkcjonowania podległej jednostki, potrafią efektywniej zarządzać wszelkimi procesami, które nieustannie są realizowane. Dzięki temu łatwiej im zarządzać ludźmi, łatwiej – opierając się na rzetelnej wiedzy otrzymanej od audytorów – podjąć właściwe decyzje bądź zdecydować się niejednokrotnie na ważne i odpowiedzialne działania finansowe. Dzięki prawidłowo przeprowadzanym zadaniom audytowym, które wspierane są przez procedury audytu wewnętrznego, zarządzający samorządami terytorialnymi potrafią skuteczniej zarządzać ludźmi, kompetencjami, decyzjami, mają możliwość w odpowiednio szybkim czasie wyeliminować wszelkie zagrożenia, które mogą spotkać ich jednostkę.

Dużą wagę z metodologicznego punktu widzenia przykładą się do jakości i rzetelności przygotowywania sprawozdań z prac audytowych. Głównym celem sprawozdania z prac audytu w samorządzie terytorialnym jest określenie słabości, a także ewentualnych nieprawidłowości, które mogą w każdej chwili się pojawić. Innym ważnym celem czynności audytowych jest wskazanie zaleceń, które pomogą zarządzającym na wprowadzenie w jednostce ulepszeń bądź usprawnień. Warto podkreślić, że aby sprawozdanie spełniało swoją główną funkcję, powinno być przygotowane w bardzo zrozumiałej dla odbiorców formie. Chodzi tutaj o jego treści oraz jakość. Ustawodawca wskazał (ustawa o finansach publicznych), że najważniejszymi odbiorcami sprawozdania w samorządzie są kierownicy jednostki sektora finansów publicznych (wójt, burmistrz, prezydent miasta, przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego), a także kierownicy komórek audytowanych, w których przeprowadzane jest zadanie audytowe. Każde sprawozdanie powinno być bardzo dokładnie przeprowa-

dzzone przez audytora (usługodawcę). Powinno być także wolne od błędów oraz powinno precyzyjnie wskazywać przeanalizowane fakty. Stąd, jeśli audytorzy wewnętrzni w swojej codziennej pracy są rzetelni, dokładni i, co najważniejsze, bezstronni, to jest duże prawdopodobieństwo, że w sprawozdaniu znajdą się ich precyzyjnie wyważone oceny zaistniałej i ocenianej sytuacji.

Istotne jest to, by audytor wewnętrzny zatrudniony w samorządzie terytorialnym, przygotowując sprawozdanie z prac audytowych, potrafił rozważyć istotność wszystkich poruszanych spraw [Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie przeprowadzania i udokumentowania audytu wewnętrznego]. Paragraf 12 tego rozporządzenia mówi, że audytor wewnętrzny dokumentuje wszystkie czynności i zdarzenia, które mają strategiczne znaczenie dla wyników audytu wewnętrznego. W sprawozdaniu powinny się znaleźć tylko te obszary, które są istotne z punktu widzenia kierownictwa jednostki.

W praktyce w większości jednostek samorządowych audytorzy wewnętrzni przygotowują sprawozdania końcowe w formie papierowej. Przekazują je kierownikowi komórki audytowanej i kierownikowi jednostki, którzy są odpowiedzialni za realizację zaleceń poaudytowych. Istnieją także w samorządach inne rodzaje sprawozdań. Format sprawozdania zależy od rodzaju i wyników zadania oraz potrzeb kierownictwa. Wyniki zadań zapewniających (zespół działań podejmowanych w celu dostarczenia niezależnej i obiektywnej oceny) są najczęściej prezentowane w podobny sposób, to znaczy mają charakter pisemny. Przy zadaniach doradczych wszystko natomiast zależy od tematu zadania audytowego oraz umowy z kierownictwem, dotyczącej formy przekazania informacji wynikających z czynności doradczych. Bez względu na formę przedstawienia wyników audytowych ustalenia docierają do zarządzających daną jednostką samorządu terytorialnego, którzy odpowiadają za całość funkcjonowania organizacji.

Na uwagę zasługuje fakt, że z chwilą pojawienia się w polskim prawie audytu wewnętrznego kierownictwo samorządu terytorialnego oraz komórka audytu wewnętrznego odgrywają ważną rolę w procesie identyfikacji i przeciwdziałania oszustwom oraz nieprawidłowościom. Kierownictwu jednostki bardzo zależy na ustanowieniu **skutecznych systemów kontroli wewnętrznej, które utworzyłyby mechanizmy obronne, uniemożliwiające powstanie warunków do popełniania przestępstw**. Kierownictwo jednostki powinno dawać swoim pracownikom przede wszystkim dobry przykład wzorowego i etycznego postępowania. Zaobserwowano, że przeświadczenie zarządzających samorządami terytorialnymi o konieczności włączenia pracowników w działania decyzyjne jest coraz większa. Świadczy to o odpowiedzialności za jednostkę.

Audytorzy wewnętrzni stanowią ważne, niezależne i obiektywne ogniwo, którego celem jest wspieranie kierownictwa jednostki w prawidłowym procesie jej funkcjonowania oraz zapewnienie adekwatności, skuteczności, prawidłowości i efektywności kontroli zarządczej (ustawa o finansach publicznych).

Audytorzy wewnętrzni, realizujący swoje przedmiotowe zadania, w procesie przeciwdziałania oszustwom i nieprawidłowościom odgrywają bardzo ważną rolę. Muszą oni w odpowiedni sposób reagować, a tym samym przyczyniać się do wyciągania odpowiednich wniosków. Do ich głównych obowiązków należy:

- posiadanie odpowiedniej wiedzy niezbędnej do identyfikacji i rozpoznania pierwszych symptomów oszustw i nieprawidłowości;
- dużo wcześniejsze wskazanie głównych słabości mechanizmów kontrolnych, które umożliwiają popełnienie oszustwa – audytor wewnętrzny musi przeciwdziałać nieskutecznym mechanizmom kontroli wewnętrznej przyjętej w organizacji;
- dokonanie właściwej analizy oraz oceny symptomów oszustwa niezbędne do stwierdzenia, czy istnieje potrzeba dalszego dochodzenia, czy zdobyte dowody wykluczają możliwość wystąpienia oszustwa.

Przestrzeganie przez audytorów wewnętrznych procedur audytowych oraz przeprowadzanie z należytą starannością i uwagą przedmiotowych zadań nie zawsze gwarantują wykrycie oszustwa. Taka sytuacja pokazuje jednak, jak ważną rolę w procesie ochrony wszystkich zasobów jednostki odgrywa szczelny system kontroli i audytu, za który odpowiada kierownik danej jednostki.

Podsumowanie

Audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego jest bardzo pomocnym narzędziem do prawidłowego zarządzania jednostką przez osoby za nie odpowiedzialne. Dostarczana im wiedza, szczególnie przez audytorów – w odpowiednio szybkim czasie – daje możliwość reakcji na pojawiające się w jednostce zagrożenia i niebezpieczeństwa. Dzięki prawidłowo skonstruowanym w samorządach procedurom audytu wewnętrznego kierownicy jednostek samorządu terytorialnego potrafią lepiej i skuteczniej zarządzać wszelkimi procesami w swojej organizacji. Są to przede wszystkim: prawidłowe zarządzanie ludźmi, umiejętne zarządzanie decyzjami, zarządzanie ryzykiem i zarządzanie zmianami. Prawidłowe zarządzanie tymi czynnikami jest możliwe, jeżeli w jednostce wszystkie procesy przebiegają zgodnie z przyjętymi wcześniej założeniami i kryteriami.

Ważne zadanie w kształtowaniu określonej sytuacji w samorządach terytorialnych pełni proces szacowania ryzyka. Umiejętność ta jest istotna i pomocna przy wskazywaniu tak zwanych czułych obszarów w funkcjonowaniu jednostki, których prawdopodobieństwo wystąpienia jest znaczne. Dużą rolę w prawidłowej identyfikacji ryzyka i zagrożeń odgrywają audytorzy wewnętrzni, którzy otrzymaną w wyniku czynności audytowych informację operacyjną przekazują kierownikom jednostki, którzy potrafią tę wiedzę umiejętnie wykorzystać. Odpowiednio przygotowane procedury audytu wewnętrznego w samorządach terytorialnych skutecznie i sprawnie pomagają realizować zadania audytowe. Rzetelnie przygotowane sprawozdania z prac audytowych dostarczają z kolei zarządzającym wiedzy na temat funkcjonowania organizacji, ułatwiają sprawnie zarządzanie wszystkimi posiadanymi zasobami.

Podsumowując, można stwierdzić, że rolą audytu wewnętrznego w samorządach terytorialnych jest przede wszystkim niezależne monitorowanie,

weryfikacja i ocena skuteczności procesów zarządzania ryzykiem oraz jego kontroli i ewaluacji. W konsekwencji audyt wewnętrzny wspomaga system kontroli wewnętrznej przez niezależne spojrzenie na funkcjonowanie, adekwatność i efektywność kontroli, czyli ocenę istnienia i działania systemu kontroli wewnętrznej. Można tutaj zaobserwować ściśle korelacje łączące oba badane zjawiska. Audyt wewnętrzny z jednej strony może weryfikować zgodność działań w obszarze akceptacji wydatków z wewnętrznymi regulacjami wszystkich samorządów, a z drugiej strony – może rekomendować zmiany dotyczące limitów akceptacji na poszczególnych szczeblach. Takie działania mogą i często wspierają kierowników jednostek w kontrolowaniu wydatków, podejmowaniu istotnych dla samorządu decyzji oraz dają możliwość stworzenia właściwych warunków do prawidłowego zarządzania wszystkimi procesami zachodzącymi w jednostce.

Literatura

- Bolesławska E. (2005), *Oszustwa finansowe. Podręcznik dla audytora*, InfoAudit, Warszawa.
- Boyne G.A. (2002), *Public and Private Management: What's The Difference?*, „Journal of Management Studies”, 1, January.
- Czerwiński K., Grocholski H. (2003), *Podstawy audytu wewnętrznego*, Wydawnictwo Link, Szczecin.
- Drucker P. (2000), *Spółczesność pokapitalistyczna*, PWN, Warszawa.
- Farnham D., Horton S. (1996), *Public Managers and Private Managers. Towards a Professional Synthesis?* [w:] D. Farnham, S. Horton, J. Barlow, A. Hondeghem (red.), *New Public Managers in Europe*, Macmillan Press Ltd., London.
- Jagielski J. (2006), *Kontrola w administracji publicznej*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa.
- Jędrzejewski S., Nowicki H. (1995), *Kontrola administracji publicznej*, Cromer, Toruń.
- Koźuch B. (2002), *Zarządzanie publiczne. Istota i zakres pojęcia*, „Współczesne Zarządzanie”, 2.
- Koźuch B. (2003), *Zarządzanie strategiczne w organizacjach publicznych* [w:] B. Koźuch (red.), *Zarządzanie w sektorze publicznym*, Fundacja Współczesne Zarządzanie, Białystok.
- Koźuch B. (2004), *Zarządzanie publiczne. W teorii i praktyce polskich organizacji*, Placet, Warszawa.
- Noworól A. (2003), *Podstawy zarządzania w administracji publicznej*, Wyższa Szkoła Administracji Publicznej w Szczecinie, Szczecin.
- Noworól A. (2006), *Zarządzanie w samorządzie. ABC samorządu terytorialnego*, Fundacja Rozwoju Demokracji Lokalnej, Warszawa.
- Winiarska K. (2005), *Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*, Wydawnictwo Difin, Warszawa.

Akty prawne

Komunikat Nr 16 Ministra Finansów z dnia 18 lipca 2006 r. w sprawie ogłoszenia Kodeksu etyki audytora wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych i Karty audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF Nr 9, poz. 70).

Komunikat Nr 4 Ministra Finansów z dnia 20 maja 2011 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF Nr 5, poz. 23).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i udokumentowania audytu wewnętrznego (Dz.U. Nr 21, poz. 108, ze zm.).

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157, poz. 1240, ze zm.).

Ustawa z dnia 5 sierpnia 2010 r. o ochronie informacji niejawnych (Dz.U. Nr 182, poz. 1228, ze zm.).